



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 601/2022-33

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Libora Duľu v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDACTED], zastúpeného advokátskou kanceláriou Burian & partners, s. r. o., Vojtecha Tvrdeho 1, Žilina, IČO 47 254 483, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Martin Burian, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 19/2020 z 23. februára 2022 takto

r o z h o d o l :

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 19/2020 z 23. februára 2022 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 19/2020 z 23. februára 2022 **zrušuje a vec vracia** na ďalšie konanie Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **493,10 eur** a zaplatiť ich jeho právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **n e v y h o v u j e**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ podnikajúci pod obchodným menom [REDACTED], sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 12. júla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom

Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [sťažovateľ v ústavnej sťažnosti použil nesprávne označenie Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“), v tomto náleze bude používané správne označenie Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“)] označeným v záhlaví tohto nálezu, ktorým bola zamietnutá jeho kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“) č. k. 31 S 55/2018-108 z 13. novembra 2019. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie a priznať mu primerané finančné zadostučinenie v sume 30 000 eur.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie apríl 2016 a na základe zistení vydal 17. októbra 2017 rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 74 318,90 eur a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 zo sumy 80 586,74 eur na sumu 6 267,84 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný správny orgán“ alebo „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím z 9. apríla 2018.

4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd žalobu zamietol rozsudkom č. k. 31 S 55/2018-108 z 13. novembra 2019 s odôvodnením, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu považuje za zákonné, pretože konanie, ako aj rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) a s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Podľa krajského súdu sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z dodaných faktúr a to, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena, pretože správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil zdaniteľné obchody, v dôsledku čoho sa presunulo dôkazné bremeno na daňový subjekt, ktorý ho následne neuniesol.

5. Proti tomuto rozsudku sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú, pričom vychádzal aj zo záverov skôr vydaných rozhodnutí kasačného súdu vo veci sťažovateľa týkajúcich sa iných zdaňovacích období roku 2016, a to č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 (zdaňovacie obdobie marec 2016) a č. k. 8 Sžfk 1/2020 z 18. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie september 2016). V tejto súvislosti ústavný súd pre úplnosť poznamenáva, že prvé z uvedených rozhodnutí ústavný súd zrušil a vec vrátil najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie (nález č. k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022) a druhé je v súčasnosti predmetom ústavnoprávneho prieskumu, pretože ústavný súd prijal ústavnú sťažnosť proti tomuto rozhodnutiu na ďalšie konanie (I. ÚS 627/2022).

II. Argumentácia sťažovateľa

6. Ústavný súd zo sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyselektoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu sťažovateľa:

- a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;
- b) odklon od ustálenej súdnej praxe najvyššieho súdu, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší správny súd tento odklon náležite odôvodnil;
- c) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie dane (extrémny exces pri prenose dôkazného bremena).

III. Vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa

7. Predseda najvyššieho správneho súdu v písomnom vyjadrení k ústavnej sťažnosti uviedol, že ju považuje za nedôvodnú a plne sa pridržiava odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozhodnutia kasačného súdu, na ktoré odkazuje. Najvyšší správny súd tiež argumentuje, že v napadnutom rozsudku bol uplatnený štandard dôkazného bremena a jeho rozloženia medzi daňový subjekt a finančnú správu používaný dlhodobo v judikatúre kasačného súdu, preto neobstojí tvrdenie sťažovateľa, že nastal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom dodáva, že správnosť a ústavnú udržateľnosť tejto ustálenej rozhodovacej praxe prislúcha posúdiť ústavnému súdu. Zároveň uviedol, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je aplikovateľný na vec sťažovateľa. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.

8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriзнание práva na odpočítanie DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti neformulovalo návrh, ako má ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybne vyplýva, že sa prikláňa k nevyhovaniu ústavnej sťažnosti.

9. Sťažovateľ v replike k vyjadreniam najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby v plnom rozsahu zotrval na argumentácii, ktorú prezentoval v rámci konania, pričom v tejto súvislosti poukázal na nález ústavného súdu č. k. I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022, v ktorom bol sťažovateľ úspešný, pričom navyše táto ústavná sťažnosť mala rovnaký právny základ ako podaná ústavná sťažnosť (s výnimkou zdaňovacieho obdobia). V nadväznosti na uvedené preto sťažovateľ navrhol, aby v danej veci ústavný súd rozhodol analogickým spôsobom (keďže ide o rovnaký právny základ ako vo veci sp. zn. I. ÚS 259/2022).

10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) upustil od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV. Posúdenie veci ústavným súdom

11. Podstatným dôvodom zamietnutia práva sťažovateľa na odpočítanie DPH orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH z predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane dospel k záveru, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, v dôsledku čoho nevznikla ani daňová povinnosť, a preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH. Z hľadiska naplnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je totiž potrebné, aby daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane predložil dôkazy preukazujúce skutočné naplnenie hypotézy citovanej právnej normy. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočným spôsobom spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.

12. Inak povedané, v prejednávanej daňovej veci nebolo spochybnené samotné dodanie tovaru a služby, ale to, či boli zdaniteľné plnenia skutočne dodané deklarovateľmi. Kasačný súd v tejto súvislosti vychádzal z toho, že dodávateľ sťažovateľa nemal potrebné personálne a materiálne kapacity, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenie, čo podľa kasačného súdu predstavuje významnú indíciu spôsobilú spochybniť hodnovernosť tvrdení, že sa obchod reálne uskutočnil tak, ako to je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ.

13. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a jej príloh identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako jedného zo základných predpokladov na odpočítanie dane a tiež posúdenie kľúčovej právnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd na tieto otázky neposkytol ústavne súladné odpovede a z napadnutého rozhodnutia je navyše *prima facie* zrejmé, že najvyšší správny súd vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočne.

14. Ústavný súd na tomto mieste dáva do pozornosti odôvodnenie nálezu č. k. I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022 [REDACTED] ktorým bolo rozhodnuté o ústavnej sťažnosti toho istého sťažovateľa. V tomto náleze v časti IV.1 (body 13 až 17) ústavný súd vytýčil podrobné všeobecné východiská k rozloženiu a presunu dôkazného bremena v procesoch pri správe daní. Tieto východiská na tomto mieste nebude opakovať, ale v celom rozsahu na nich poukazuje a zotrváva na nich.

IV.1. Posúdenie námietok sťažovateľa vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena v jeho veci:

15. Z napadnutého rozhodnutia najvyššieho správneho súdu nevyplýva, ako najvyšší správny súd vyhodnotil námietky sťažovateľa vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov produkovaných sťažovateľom v daňovom konaní a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy, resp. prečo tieto považovali sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru za nedostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie DPH.

16. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. V zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku ak má správca dane „pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených“, je povinný postupovať tak, že „oznámi... tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.“. To pri ústavnokonformnej interpretácii citovanej zákonnej formulácie znamená, že zo strany správcu dane nejde síce o finálny dôkaz opaku (inak by už opätovné, sekundárne zaťaženie daňového subjektu daňovým bremenom nemalo zmysel), avšak nemôže ísť o vykonaným dôkazným zisťovaním a jeho vyhodnotením nepodložené okolnosti, resp. „jednoduché nepodložené podozrenia“ správcu dane (pozri aj bod 37 tohto odôvodnenia). V tejto súvislosti je potrebné poukázať tiež na to, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 10 Šžfk 44/2019 z 24. novembra 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šžfk 22/2019 z 26. mája 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Šžfk 40/2018 z 3. septembra 2019; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šžfk 16/2018 z 13. septembra 2019). Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07).

17. Z už uvedeného vyplýva, že až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarováných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne, resp. fiktívne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery náležite doložiť a odôvodniť. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje iba spochybnenie dodania tovaru „bez ďalšieho“, čo by predstavovalo len hypotetický predpoklad.

18. Inými slovami, je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarováných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarováných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci

postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (NAD, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šzfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, č. 2, s. 41.).

19. Z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (personálne a technické kapacity jeho dodávateľa), pričom podľa tvrdenia sťažovateľa nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. K tomuto rozporu sa najvyšší správny súd nevyjadril a stotožnil sa so závermi daňových orgánov. Aj pre ústavný súd vzniká pochybnosť, či a do akej miery sa správne súdy uspokojili s konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru (k tejto problematike pozri aj IV. ÚS 569/2022).

20. Ústavný súd k otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte pochybností správcu dane judikoval, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (I. ÚS 377/2018).

21. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu alebo správcom dane prezentovaného takého hodnotenia dokladov predložených daňovým subjektom, ktoré doklady alebo ich obsah robí reálne neistým. V tejto súvislosti ústavný súd označil za ústavne konformné východisko, podľa ktorého dôkazné bremeno prechádza na daňový subjekt, ak správca dane preukázateľným spôsobom spochybní uskutočnenie zdaniteľných plnení. Súdy v správnom súdnictve sú vtedy oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia), nie sú pochybné a či umožňujú skutkový záver, ku ktorému dospel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 380/2021). Ide teda o hodnotenie správneho súdu v dôkaznej oblasti (dostatočnosť dôkazných zistení finančnej správy na spochybnenie prvotnej dokladovej prezentácie daňového subjektu, čo vyvoláva sekundárny prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt), ktorá sa musí prejaviť v náležitom odôvodnení rozhodnutia správneho súdu.

22. Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku najvyššieho správneho súdu, je na prvý pohľad zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali, podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.

23. Na tomto mieste je potrebné nadviazať na východiská, ktoré majú korene v „staršej“ judikatúre najvyššieho súdu a ktorých aktuálnosť pretrváva, podľa ktorých je dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, jasne limitované § 24 ods. 1 daňového poriadku (pôvodne § 29 ods. 8 predchádzajúceho daňového poriadku, pozn.), ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Sžf 10/2012 z 28. novembra 2012).

24. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti explicitne argumentoval judikatúrou najvyššieho súdu, od ktorej sa podľa jeho názoru krajský súd odchýlil. Z pohľadu ústavného súdu sú relevantné závery z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správca dane. Ústavný súd dodáva, že tento záver, samozrejme, platí, len pokiaľ je záver správca dane, ktorý je negatívny pre daňový subjekt, založený výhradne alebo v rozhodujúcej miere na spochybnení subdodávateľov dodávateľa daňového subjektu alebo na kriminalizácii dodávateľského reťazca vo viacerých jeho článkoch.

25. Sťažovateľ označil aj rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011, v ktorom sa najvyšší súd odmietol stotožniť so záverom o neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, ktorý bol vyvodzovaný z toho, že daňový subjekt nepreukázal skutočnosti týkajúce sa samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Podľa najvyššieho súdu skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny pri dodaných službách a tovaroch od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcej sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom. Aj toto rozhodnutie hodnotí ústavný

súd ako pre danú vec relevantné s aktualizáciou vo vzťahu k súčasne účinnej právnej úprave v bodoch 16 až 21 tohto odôvodnenia z hľadiska podkladu pre možnosť dôvodného spochybnenia osoby dodávateľa, následné poskytnutie možnosti sťažovateľovi túto okolnosť dokázať inak než predložením daňových dokladov, ako aj pre potenciálne úvahy o zapojení sa sťažovateľa alebo jeho vedomosti o eventuálnom daňovom podvode.

26. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na rozsudok súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

27. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

28. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane však nemusí stačiť na také odpočítanie, t. j. daňový subjekt môže byť povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH. Ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok zas nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (IV.ÚS 86/2022). Všetky tieto čiastkové závery je potrebné uplatňovať kontextuálne v situácii predpokladanej v § 46 ods. 5 daňového poriadku s hodnotením dokazovania a ním zisteného skutkového stavu pre individuálny prípad.

29. V posudzovanej veci najvyšší správny súd vychádzal z toho, že priamy dodávateľ sťažovateľa (spoločnosť [REDAKOVANÉ]) nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenia, čo podľa kasačného súdu predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ sťažovateľa.

30. Uvedené právne východisko nezodpovedá aktuálnym judikatúrnym trendom súdneho dvora ani vnútroštátnych najvyšších súdnych autorít vo vzťahu k posudzovaniu preukázania zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom v prípadoch, ak správca dane oprávnenne spochybní ich vykonanie priamo dodávateľom, resp. subdodávateľmi deklarovaného dodávateľa.

31. Ako už bolo uvedené, je v rozpore s európskym právom postup, ak daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, len na základe tvrdenia o jej účasti na daňovo-podvodnom konaní. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru, alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (uznesenie súdneho dvora z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága).

32. Pre úplnosť je potrebné dodať, že v duchu európskej judikatúry má byť nárok na odpočet DPH uznaný i v prípade, keď je preukázané, že príslušné plnenie poskytol iný než deklarovaný dodávateľ, pokiaľ však je aj tento skutočný (na doklade neuvedený) dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby, resp. v podmienkach slovenského právneho poriadku v postavení platiteľa DPH. Uvedené však na posudzovanej veci nič nemení, pretože v tomto prípade daňové orgány účinne nespochybnili, kto bol skutočným dodávateľom (rozsudok súdneho dvora z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie proti Odvolací finanční ředitelství).

33. Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác, a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom (R 23/2022 ZNSS). Nemožno však vyvodiť ani opačný záver, že nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH automaticky vyvoláva podozrenie zo spáchania trestného činu.

34. Nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak od daňového subjektu je možné požadovať len primeranú starostlivosť na predbežné overenie reálnosti údajov prezentovaných jeho dodávateľom, nie vyšetrovanie do hĺbky dodávateľského reťazca. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu.

35. Nie je vylúčené, aby určitá informácia, ktorá má povahu indície, mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. Celkovo je v tomto smere potrebné postupovať pri voľnom hodnotení dôkazov tak, ako to ustanovuje § 3 ods. 3 daňového poriadku, čo musí nájsť svoj odraz

v rozhodnutí vydanom v daňovom konaní a v konečnom dôsledku, ak dôjde k podaniu správnej žaloby, v rozhodnutí správneho súdu.

36. Z napadnutého rozhodnutia nie je dostatočne jasné, či kasačný súd nerozlišoval na účely presunu dôkazného bremena kvalitatívnu stránku pochybností správcu dane, keď považoval, resp. povýšil indície na relevantné dôkazy. S cieľom dosiahnutia ústavne udržateľného rozhodnutia je potrebné posúdiť v rámci východísk prezentovaných v tomto rozhodnutí, či správca dane produkoval pochybnosti v rovine signifikantných dôkazov alebo išlo len o hypotézy založené na indiciách a náznakoch vo vzťahu k pravidlám na odpočítanie DPH.

37. Závery najvyššieho správneho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s východiskami v judikatúre súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a aby jednak v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp, C-277/14, bod 52). Také pravidlo („platné vo všeobecnosti“) neznamená, že pre konkrétny prípad nemožno konštatovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH, a to aj pri absencii záveru o zapojení daňového subjektu na vstupe DPH do podvodného konania. Musí byť však v dostatočnej miere doložené a odôvodnené pre konkrétny prípad (v posudzovanej veci pre záver o spochybnení dokladov o zdaniteľnom plnení predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom), ktorý nie je založený výlučne na nepredložení dokladov.

38. Predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprimeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán ho preto nemôže vo všeobecnosti vyžadovať. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19). V tomto prejudiciálnom konaní sa riešila otázka totožná s vecou, ktorá je predmetom ústavnej sťažnosti, t. j. situácia, keď dodávatelia daňového subjektu nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali daňovému subjektu (bod 14 citovaného rozsudku).

39. To platí pochopiteľne len v prípade pokrytom, resp. typovo definovanom označeným rozhodnutím, teda ak sú podozrenia daňovej správy skutočne jednoduché a nepodložené, v opačnom prípade je potrebné ich zohľadniť pri rozhodovaní. V konečnom dôsledku ide pri správnom vymedzení rozsahu a prípadne prenosu dôkazného bremena ako procesného východiska opäť o otázku hodnotenia dôkazov, ktorá je právnou kategóriou len rámcovo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), nie obsahovo. Má však odraz v tom, čo už bolo naznačené a čo je ďalej ústavným súdom

konštatované, a to v odôvodnení rozhodnutia konajúcich orgánov (v záverečnom článku reťazca predchádzajúceho rozhodovaniu ústavného súdu ide o rozhodnutie kasačného súdu), ktorého dostatočnosť je predmetom posudzovania.

IV.2. K nedostatočnému odôvodneniu kasačného rozhodnutia:

40. Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok zo 16. októbra 2019 vo veci *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok z 3. júla 2014 vo veci *Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 a C-130/13).

41. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že obsahom práva na spravodlivé súdne konanie nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).

42. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) *Ruiz Torija v. Španielsko* z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, *Hiro Balani v. Španielsko* z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, *Georgiadis v. Grécko* z 29. 5. 1997, *Higgins v. Francúzsko* z 19. 2. 1998; rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.]. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (*Kraska v. Švajčiarsko* z 29. 4. 1993, resp. II. ÚS 410/06).

43. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní a vôbec nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa.

44. Jednou z garancií obsiahnutých v pojme práva na spravodlivý proces je aj celkom nepochybné právo účastníka na riadne odôvodnenie rozhodnutia, nielen na uvedenie „aspoň nejakých“ dôvodov, ale dostatočných argumentov reagujúcich na relevantné námietky odvolateľa zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom. K porušeniu tohto práva tak nedochádza len úplnou absenciou odôvodnenia, ale aj jeho nedostatočnosťou, nezrozumiteľnosťou či svojvoľnosťou (II. ÚS 169/2021).

45. Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ale to len za podmienky, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. To však v posudzovanej veci neplatí. Meritórne odôvodnenie neobstojí, keďže nedáva odpoveď na všetky relevantné námietky vznesené

sťažovateľom. Stručné odôvodnenie nereaguje na podstatu nároku sťažovateľa, ktorému sa má poskytnúť ochrana, a to rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH.

46. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.

47. Z napadnutého rozsudku predovšetkým nevyplýva, ako najvyšší správny súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi námietkami sťažovateľa správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v neprospech sťažovateľa, t. j. na základe akých dôkazov došlo k relevantnému spochybneniu deklarovaneho zdaniteľného plnenia a vyvráteniu dôkazov predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom, ako ani to, ako bolo prihliadané na dôkazy prezentované v prospech sťažovateľa.

48. Sťažovateľ namietal, že správne súdy sa odklonili od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom podrobne argumentoval konkrétnymi rozhodnutiami, ku ktorým najvyšší správny súd nezaujal žiadne stanovisko. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že skutočnosti majúce pôvod v iných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Pritom požiadavka na dôkladné odôvodnenie odklonu od ustálenej súdnej praxe nie je len produktom vytvoreným judikatúrou ústavného súdu, ale je normovaná zákonom (§ 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

49. Ak sa dopustil vady skôr rozhodujúci orgán verejnej moci, tak inštančne nadriadený orgán, resp. orgán rozhodujúci o opravnom prostriedku je povinný túto vadu odstrániť tým spôsobom, že napraví nedostatky v rámci svojej prieskumnej právomoci, či už vo forme kasácie, alebo revízie nezákonného rozhodnutia.

50. Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozhodnutím náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší správny súd nereflektoval dostatočne ani na vlastnú judikatúru a judikatúru najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu.

51. Po posúdení všetkých okolností preto ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu).

52. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 ústavy uvádza ústavný súd, že jeho obsahom je ochrana práva na prístup k súdu vo veci, v ktorej rozhodoval orgán verejnej moci. Toto právo napadnutým rozhodnutím porušené nebolo, preto ústavnej sťažnosti v tejto časti nebolo možné vyhovieť.

53. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESLP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky Veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

IV.3. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

54. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Bude sa musieť v rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľa smerujúcimi k preukázaniu uskutočnenia zdanieľného plnenia a predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo k preukázateľnému spochybneniu dodania tovaru, eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správcu dane, je potrebné verifikovať, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021).

55. Keďže je povinnosťou súdu argumentačne sa vyrovnáť s odlišnou judikatúrou, na ktorú poukazoval sťažovateľ a ktorú má samotný kasačný súd poznať, v ďalšom konaní sa najvyšší správny súd zároveň musí zaoberať otázkou, či judikatúru označenú sťažovateľom možno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu vo vzťahu k riešenej materii týkajúcej sa merita veci. Ak dospeje k záveru, že nejde o ustálenú prax alebo sa táto judikatúra netýka prípadu sťažovateľa, je povinný uviesť, prečo sa za takúto prax nepovažuje, resp. prečo sa na prípad sťažovateľa nevzťahuje. V prípade, že najvyšší správny súd vyhodnotí, že ide o ustálenú prax, bude povinnosťou najvyššieho správneho súdu adekvátnym spôsobom sa vysporiadať s prípadným odklonom v intenciách § 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku a v takom prípade zväziť postúpenie veci veľkému senátu (uznesenie veľkého senátu obchodnoprávneho kolégia najvyššieho súdu č. k. 1VOBdo/1/2020 z 25. februára 2021).

56. V ďalšom konaní bude potrebné takisto posúdiť, či hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nevykazuje zjavný exces (extrémny rozpor medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami), t. j. či sa uskutočnilo v súlade s ústavnoprávnymi štandardmi (IV. ÚS 607/2021, IV. ÚS 477/2020), podľa ktorých možno záver o prípadnom neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako výsledku procesu hodnotenia dôkazov považovať za ústavnoprávne udržateľný. Inak povedané, bude úlohou

najvyššieho správneho súdu verifikovať, či pri hodnotení dôkazov nedošlo k zjavnému omylu či evidentnej logickej chybe bez opory vo vykonaných dôkazoch. Ide obvykle o situáciu, keď je zistenie skutkového stavu *prima facie* natoľko chybné, že by k nemu vo veci rozhodujúci orgán pri rešpektovaní zásad hodnotenia dôkazov nemohol nikdy dospieť.

57. Je potrebné dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane. Preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je na strane daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazná povinnosť vo vzťahu k preukázaniu splnenia formálnych, rovnako aj materiálnych podmienok na odpočet, teda musí preukázať, že predložené doklady odrážajú skutočnosť. Ak však sťažovateľ predložil listiny a iné dôkazy preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa deklarovaným spôsobom, prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemožno bez vyhodnotenia týchto dôkazov vydať rozhodnutie o nepreukázaní oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH. Z každého rozhodnutia musí vyplývať, ktoré skutočnosti možno považovať za preukázané a ktoré nie a ako boli vyhodnotené predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil príslušný orgán verejnej moci pri ich hodnotení.

58. V neposlednom rade sa bude musieť najvyšší správny súd vysporiadať s námietkami sťažovateľa podstatnými pre rozhodnutie – za takéto námietky treba považovať aj skutočnosti (vrátane dôkazov), ktoré sú spôsobilé ovplyvniť výsledok konania opačným smerom. Je totiž možné, že v prípade, ak by bolo na tieto námietky prihliadané, potenciálne sa mohlo dospieť k inému právnemu záveru.

V.

Primerané finančné zadosťučinenie

59. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti požiadal o priznanie primeraného finančného zadosťučinenia vo výške 30 000 eur, dôvodiac tým, že „s akcentom na závažnosť porušenia práva sťažovateľa na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces, a to aj s poukazom na porušenie princípu právnej istoty, ako aj výšky určeného rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH, možno uvedenú sumu predstavujúcu finančnú satisfakciu za porušenie práva sťažovateľa a priori považovať za adekvátnu“. Keďže ústavný súd rozhodol, že boli porušené práva sťažovateľa, musel posúdiť aj jeho žiadosť o priznanie finančného zadosťučinenia, ktorá sa opiera o čl. 127 ods. 3 ústavy.

60. Ústavný súd považuje dôvody uvedené sťažovateľom za príliš všeobecné, čo nezodpovedá zákonnej požiadavke špecifikácie konkrétnych skutočností opodstatňujúcich priznanie primeraného finančného zadosťučinenia vyplývajúcej z § 123 ods. 2 zákona o ústavnom súde. Odôvodnenie návrhu musí byť z materiálneho hľadiska dostatočne konkrétne, aby ho bolo možné podrobiť relevantnému prieskumu.

61. Navyše priznanie primeraného finančného zadosťučinenia prichádza do úvahy najmä v prípadoch, keď vzhľadom na charakter porušenia základných práv a slobôd sťažovateľa nie je možné zaistiť úplnú nápravu zrušením rozhodnutia a rozhodnutie ústavného súdu konštatujúce porušenie základných práv a slobôd sťažovateľa nepredstavuje ani v kombinácii s ďalšími opatreniami na zabránenie pokračovania v porušovaní ústavných práv v budúcnosti dostatočnú nápravu zisteného porušenia ústavnosti. Rozhodujúce je najmä kritérium, či obnova stavu pred porušením jeho práv je právne možná. Cieľom primeraného finančného zadosťučinenia je dovŕšenie

ochrany porušeného základného práva v prípadoch, v ktorých sa zistilo, že k porušeniu došlo spôsobom, ktorý vyžaduje poskytnutie vyššieho stupňa ochrany, nielen vyslovenie porušenia tohto základného práva, prípadne zrušenie namietaného rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie (m. m. IV. ÚS 210/04).

62. Odhliadnuc od absencie riadneho odôvodnenia návrhu na priznanie finančného zadosťučinenia, považuje ústavný súd zrušenie napadnutého rozhodnutia najvyššieho správneho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie za dostatočné poskytnutie ochrany porušenia označených práv (I. ÚS 402/08), a preto návrhu na priznanie primeraného zadosťučinenia v ústavnej sťažnosti nevyhoviel (bod 4 výrokovej časti nálezu).

VI. Trovy konania

63. Podľa § 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania alebo štátu trovy konania.

64. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z troch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z príslušných ustanovení vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2022 je v sume 193,83 eur a hodnota režijného paušálu je v sume 11,63 eur.

65. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2022 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti, vyjadrenie), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky ($2 \times 11,63$ eur) predstavuje sumu 410,92 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať daň z pridanej hodnoty vo výške 82,18 eur. Spolu ide o sumu 493,10 eur, ktorú je najvyšší správny súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 9. marca 2023

Miroslav Duriš
predseda senátu